

CIRJE-J-184

地方消費税の理論と課題

東京大学大学院経済学研究科
持田信樹

2007 年 8 月

CIRJE ディスカッションペーパーの多くは
以下のサイトから無料で入手可能です。
http://www.e.u-tokyo.ac.jp/cirje/research/03research02dp_j.html

このディスカッション・ペーパーは、内部での討論に資するための未定稿の段階にある論文草稿である。著者の承諾なしに引用・複写することは差し控えられたい。

Local VAT in Japan: sustainable foundation for future

By

Nobuki Mochida

The University of Tokyo

Abstract

Local VAT had been introduced in Japan in FY1997. Several problems became evident with the current system. The purpose of this paper is to identify these problems in detail and to suggest reform options in the light of international experience and the fiscal federalism literatures. We argue that contrary to traditional wisdom, it is possible to allow local governments to set their rate of VAT independently, within the framework of revenue-sharing arrangement on the basis of consumption statistics. To do so, however, requires some changes in the current systems; (1) when origin prefecture imposes local VAT on the 'final sales' rather than the 'central VAT liability', even if each prefecture levies the tax at variable rates, calculating tax under the input tax credit mechanism leads to an appropriate outcome; (2) our new allocation formula on the basis of 'revenue potentials' allows local governments to set their tax rate independently. In addition, we argue that in the view of exactness, Harmonized Sales Tax in Canada that derived consumption statistics from inter-regional Input-Output table is ideal for allocating tax revenue to the destination region. Until inter-regional input-output table will be designated by the government, some feasible reform package should be adopted: (1) deduction exempt final sales from designated statistics; (2) removal of employees' share; (3) increase in the weight assigned to population share and decrease in the weight assigned to designated statistics.

地方消費税の理論と課題

持田信樹

東京大学経済学研究科教授

はじめに

本稿の課題は、誕生から数えて 10 年目を迎えた地方消費税を、更に次の 10 年間、安定的かつ普遍的な地方税として発展させていくためには、何か課題になるか、どのような制度設計が望ましいかについて考察することである。高齢化社会における地方税制の強化充実が要請される中で、地方税としては、税収の変動性及び地域的偏在性の強い法人課税よりも、安定的で普遍的な消費課税の方が望ましいという点では合意が成立している。しかし、多段階累積排除型の、地方消費税を創設するか否かは最終的には政策判断の問題であったため、理論的に見ると様々な課題が積み残されたことは否定できない。

より具体的な論点としては、都道府県自らが賦課徴収しておらず、国が都道府県からの委託を受け、かつ「国の消費税額」を課税標準としていることをどう考えるか、都道府県が税率決定権を有しておらず一定税率の税であることから、地方分権を支える地方税としては相応しいといえるのか、「最終消費地と税の帰属地の一致」を図るため、都道府県間で清算を行っているが、その根拠は何か、また清算基準は各都道府県における最終消費額を正確に反映しているのか、という問題に分類される。やや政策論的な論点ではあるが、国の消費税の税率見直しの際に、税率変更分を国と地方へどのように配分するのか、といった点も重要である。

しかるに、「多段階累積排除型の地方消費税において、そもそも税率決定権を付与できるのか、最終消費額に応じて税収の帰属を図るにはいかなる制度設計を行うべきか」を掘り下げた原理的・実証的研究は必ずしも十分には行われていない。われわれは、2006 年度に「地方消費税勉強会」（地方自治情報センター）において、また 2007 年度には「地方消費税の清算基準に関する研究会」（同）において、これらの論点について様々な角度から検討を積み重ねてきた。その結果、持田（2004:3 章）では理論的考察にとどまっていた、およびの論点について、より現実に即した知見を得るに至った。本稿は、それら成果を活用して、冒頭で述べた問題を考察しようとするものである。

地方消費税の仕組みと問題点

(1) 地方消費税の意義

過去 10 年間に於いて、地方消費税は順調に生育しつつあり、都道府県税においては、今や法人事業税

につぐ地位を占めるに至っている¹。それだけではない。今後の高齢化社会の進展を見通して、地方にも消費課税を配分するのが望ましいという基本的な主張には、ほぼ合意が成立していると思われる。まず、高齢化対策の重点が今後は年金や医療の社会保険から介護や保育といった社会福祉に移ること、そして公共投資の重点が大規模な産業基盤整備からきめ細かい生活環境整備に移ることなどを考えれば、地方財政の充実と安定化が不可欠なことは明らかである。

他方、地方行政を財政的に支える地方税制をみると、日本における中央・地方の税源配分、とりわけ、国と都道府県の税源配分には不合理な点が少なくない。都道府県税制には国税よりもはるかに税収の安定性及び地域的普遍性が要求されているにもかかわらず、実際にはもっとも税収が不安定で地域的偏在度も高い法人課税への道府県税制の依存度が、国税よりもはるかに高いからである。このように、高齢化社会における地方税制の強化充実が要請される中で、地方税としては、税収の変動性及び地域的偏在性の強い法人課税よりも、安定的で普遍的な消費課税の方が望ましいという点では合意が成立している。地方消費税が、安定的かつ普遍的な地方財源として将来を嘱望されていることは、税制調査会『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』（2000年7月）にも明記されている。

これからの10年間に日本が対処しなければならない基本的課題のひとつは、将来的に消費税の税率を引き上げる際に、その増税分を国税と地方税にどう配分すべきかであろう（論点 ）。以下、この点について、若干のコメントを加えておきたい。

第1に、国税と地方税のあるべき配分割合を考えるにあたっては、国と地方の歳出面での社会保障経費の支出割合も参考にしつつ、決めるべきである。現在、消費税率5%のうち1%分は地方消費税であるが、4%分のうち29.5%は、地方交付税の原資として国から地方へと移転されている。この実質的な地方の取り分を勘案すると、国：地方の割合は、56.4：43.6（ $1+4\times0.295$ ）へと変わる。社会保障経費に占める国と地方の負担割合については、社会保障経費の範囲をどのように定義するか、地方団体が独自に国の基準より上乗せで給付している分も含まるか等により、異なってくる。仮に地方団体が独自に上乗せで給付している分も含めて考えると、平成18年度ベースで概ね国が57、地方が43となっている²。これは、消費税についての、国と地方の実質的な配分割合にほぼ見合った数値となっている。仮に、将来、社会保障経費の支出面で、地方の役割を拡大する方向で見直しが行われる場合には、それに応じて消費税の中で、地方に配分する比率を併せて見直すことが、地方団体の安定的財政基盤を維持するために必要である。ちなみに、政府税調（平成15年12月）の「平成16年度の税制改正に関する答申」では³、「消費税・地方消費税については、少子・高齢化の進展に対応し、ともに充実を目指すことが課題であり、これについても検討を進めていく必要がある」と指摘されている。つまり、将来、消費税率を上げた場合に、国税・地方税ともに増税する方向性が示唆されている。

第2に、上記の論点と密接に関連しつつ、課税標準を現行のまま「国の消費税額」とするか、それとも「課税資産の譲渡等の対価の額」へと変更するかが、論点になるだろう（論点 ）。地方消費税の課税標準が「国の消費税額」であることの、地方にとってのメリットは、国の消費税を増税する際に自動的

¹ 2005年度の統計によると、税収額は、2兆5061億円になっている。

² 総務省『地方税財政関係資料』（平成19年7月）38頁による。同資料では、「社会保障の給付と負担の見通し」（平成18年5月厚労省作成）を基に、地方負担については「進路と戦略 参考試算」等も踏まえ推計されている。

³ 政府税制調査会「平成16年度の税制改正に関する答申」<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/151215b3.html>

に地方消費税も増えることである。その半面で、税率が都道府県によって不均一になると、「国の消費税額」では、前段階税額控除が不正確となり、各都道府県の税率決定権に制約を加えなくてはならなくなる。地方分権の目的が地方の自己決定権の拡大や有権者に対する説明責任の明確化を目指すものであるならば、地方消費税も課税標準「国の消費税額」とするのではなく、むしろ「課税資産の譲渡等の対価の額」とすべきである。法定外目的税の実施や一部の自治体ではじまった個人住民税の超過課税実施を通じて、地方も課税自主権を行使して、シビルミニマムを地域住民が負担する訓練を積んできた。こうした経緯と地方分権の理念に照らして、消費税の税率変更について、地方も納税者に説明する努力を払うべきである。

(2) 地方消費税の基本的仕組み

地方税としての多段階付加価値税は、世界的に見ても大変に珍しい税目といえる。とくに税率決定権を保持したタイプは、管見のかぎりでは、カナダのケベック州が徴収しているケベック売上税（QST）と、ブラジルの州が徴収している商品サービス流通税（ICMS）の2つしかない。租税の専門家の間では、地方消費税は「ゴルディウスの結び目（Gordian knot）」と比喻され、難問のひとつとされるのはこのためである⁴。地方消費税が10年目を迎える今日、日本の社会経済に溶け込んで、定着していることは、諸外国の例に照らすと驚嘆すべきことのようにも思われる。しかし、繰り返しになるが、地方消費税を創設するか否かは最終的には政策判断の問題であった。そのため、理論的に見ると様々な課題が積み残されたことは否定できない。以下、税率決定権（論点）清算システムの根拠（論点）の2点について、やや具体的に検討しておこう。清算基準については、□節で改めて考察する。

税率決定権 地方消費税では、「国の消費税額」を課税標準とし、それに全国一律の税率（ $4\% \times 25\% = 1\%$ ）を適用して税額が算定される。通常、租税の課税標準と税率は独立に決定されるのが、多段階累積排除型の地方消費税の場合、両者は独立ではない。すなわち、税率決定権と課税標準との選択は同時に決定される性質をもっている。この点は、今日においても必ずしも明確に認識されているとはいえない。そこで、注意すべき点をコメントとして加えたい。

第1に、現行の地方消費税において、都道府県に税率決定権を付与すると、仕入税額控除は正確に実施できない。現行の地方消費税においては、県が税率を引下げたり引き上げたりすると、地方消費税の課税標準が「国の消費額」であることから、次の事業者（小売）の地方消費税に係わる仕入控除額の金額が過大になったり（益税）過小になったりする（損税）といった事態が生じる。加えて、他県で税率を独自に引き上げたり引下げたりすると、どこの県から仕入れたかによって税込みの仕入れ価格が違ってくことになり、なるべく税率の低い県から購入しようとするインセンティブが働くという問題も生じる。こうしたことから、従来、国の消費税を前段階控除方式として仕組んだ以上、国の消費税額を課税標準とする地方消費税については一定税率とせざるを得ないとされてきた。

第2に、地方消費税の課税標準を「国の消費税額」から「課税資産の譲渡等の対価の額」に変更すると、県によって税率が異なっても仕入税額控除を適正に行うことができる⁵。これは以下のような例を見

⁴ McLure(2000)による。

⁵ この事実を最初に指摘したのは、地方消費税勉強会（2006）である。

るとわかりやすい。国の消費税率が8%、地方消費税率が4%で、甲県の製造業者が、乙県の小売業者に販売したとする。製造業者の売上げは100、小売業者のそれは300とする。いま甲県が独自に税率を2%へと引下げたとする。製造業者は、8を国へ、2を甲県に一旦納付する。小売業者は $16(300 \times 8\% - 100 \times 8\%)$ を国へ納付し、 $10(300 \times 4\% - 100 \times 2\%)$ を乙県に納付する。したがって、国の消費税額は $24(8+16)$ 、地方消費税（最終消費地である乙県に帰属）は $12(10+2)$ となり⁶、消費者が負担する税額と一致することになる。以上のように、この方式をとった場合には、地方消費税の税率決定権を都道府県に付与しても適正な税額計算が可能となる。残る問題は、県境税調整が適正に実施され、仕向地原則が実現できるかである。この点については、次節で詳しく検討しよう。

「最終消費地と税の帰属地の一致」 地方消費税では、「最終消費地と税の帰属地との一致」を図るという考えから、「消費に関連する指標」によって税の帰属を決定する「清算システム」が採用されている⁷。最終消費地と税収の帰属地を一致させるためには、国の国境税調整と同様に移入課税・移出非課税の県境税調整を行なう必要がある。しかし、県境には国境における税関に相当する機関がないので、県境税調整を行なうことは現実的には困難である。このため、創設された地方消費税ではマクロ的な清算制度によって、県境税調整に代替する現実的解決策としたのである。しかし、地方消費税導入時に、清算システムにより「最終消費と税収の帰属の一致」が図られたのは、「原産地原則か仕向地原則か」という論争に決着がついたということと同じではない。国税である消費税が先行導入されている中で、その体系に沿って制度を仕組むことが唯一の選択肢であるという高度な政策的判断によるものに過ぎない。このため、今日でもなお地方消費税の理解に若干の混乱が見受けられる。そこで、以下、注意すべき点について、改めてコメントを加えておきたい。

第1に、原産地原則と仕向地原則の選択にあたっては、どちらが、より税収の偏在性が低いかを重要な基準とすべきである。原産地原則の課税ベースは、ごく大雑把にいうと、県内総生産から消費税の非課税部門の生産額を控除した額で、また仕向地原則の課税ベースは民間最終消費によって、推計することができる。筆者の推計によると⁸、住民税利子割の課税客体となる財産所得（配当、利子、キャピタルゲイン）、事業税や法人住民税の課税客体である企業所得・法人所得などは地域間の偏在度がかかなり高い。その次に高いのが、住民税の課税客体である雇用所得であるが、地方消費税の課税客体となる民間消費は最も偏在度がひくい。清算制度を設定しないで取引行為所在の都道府県に税収を帰属させると、その偏在度は民間最終消費の2倍も大きくなり、企業所得に匹敵する。地方税に求められる要件が偏在性の低さであることを念頭におくならば、最終消費地に税収を帰属させる現行システムは、原産地原則による地方消費税よりも優れていることは明らかである。

⁶ 甲県に納められた2が、乙県に清算システムを通じて移転される分と、乙県に納められた10の合計。

⁷ 地方消費税の性格をめぐる自治・大蔵両省の見解が最後まで平行線を辿ったことに見られるように、思想的にいうと地方消費税は複雑な性格を併せ持っている。すなわち地方消費税には、都道府県の行政サービスに対する対価としての応益説的な観点と、消費に担税力を見出す応能的な観点との両者が反映している。前者は、税の負担者は最終消費者であるが、最終消費者の購入する財・サービスの価格形成にあたっては、各流通段階における各地方団体の行政サービスが寄与していると考えられる。これに対して、後者は、地方消費税は消費税額をその課税標準とし、消費税の性格（消費者への税の転嫁、前段階税額控除）を継承している以上、消費税と整合的であるべきであると主張した。この考え方によれば、最終消費地と税収の帰属地は一致すべき、ということになる。

⁸ 持田（2004）138頁による。

第2に、租税論の国際的潮流をも踏まえても、地方消費税の清算システムは、決して遜色のあるものではない。シャウプ、クノッセンに代表される租税論のフロンティアを紐解くと、仕向地原則の原産地原則に対する優位は確固たるものである。控えめにいっても、境界統制廃止後の原産地原則の実施には、説得力に欠ける面がある。

仕向地原則と原産地原則との無差別を主張する「等価理論」は⁹、理論的に興味をそそられるが、成立条件が現実的ではない（Cnossen, Sijbren and Carl S. Shoup:1987）。等価理論が成立するか否かは、為替レートと価格の伸縮性に決定的に依存する。しかし為替レートの伸縮性という前提は、通貨統合後のEUには妥当しない。また、「固定相場制」をとる国内の地域間では、想定自体が非現実的である。

税率調和は¹⁰、生産者間の不公平を解決するように見える。しかし、EU加盟国を見てもわかるように、対等な課税権を有する主権国家による税率の調和は実現の可能性が低い。それは、一国の課税主権の放棄、ひいては財政的裁量権の放棄につながるからである。

応益説によって原産地原則の優位を主張する論理は、自己矛盾をかかえている（Cnossen and Shoup:1987）。原産地原則を採用した場合でも、輸入された財貨は小売や卸売段階を経由しなければならない。応益原則からいっても、税収の一部に対して輸入国が請求する権利は正当性をもつ。税率調和についての政治的合意が形成されても、租税境界の必要性がなくなるわけではない（Cnossen:1998）。輸出に課税する場合、国内で発生した付加価値にもとづいて輸出価格を把握しなくてはならず（均一税率でも、この必要性にかわりない）、独立企業間価格を適用する必要性が生じるからである。

第3に、境界統制の不要性、税率決定権の保持という点で原産地型の付加価値税の長所は大きく、一見、地方付加価値税のモデルであるかのように見えるが、実はそう簡単ではない。「ブラジルには州の数である27のICMSがある」と揶揄されるように、ICMSは多段階付加価値税でありながら、各州が税率と課税標準を独自に決定している。われわれは、ICMSの現地調査を行い、その実像に迫った。その詳細については、調査報告書に譲るが、唯一のケースであるブラジルの商品流通サービス税（ICMS）の経験を検討するかぎり、原産地原則と仕向地原則とのハイブリッド¹¹、「仕送り状の観光」といった脱税行為¹²、そして非合法の税制恩典による「財政戦争」¹³といった問題点があり、仕向地原則に対する原産地

⁹仕向地原則では国境税調整があるために、原産地国がどのような税率であろうとも、その影響は国境でいったん遮断されるので、輸入財貨と国内財貨との競争上の中立性が確保される。原産地原則では、輸出国の税付きで製品が輸出されるので、輸入国の税率がそれより高い（低い）場合には、同一の製品であるにもかかわらず、輸入国の製造業者の競争条件が不利（有利）になる。しかし原産地原則が仕向地原則に取って代わった場合、輸出に課税され輸入が非課税となるので、輸出国の為替レートが切り上がって、結果的には財貨・サービスの国際交易状態は以前の仕向地原則の時と同じになるというのが「等価理論」（equivalence theory）のエッセンスである。

¹⁰水平的公平性の観点は、付加価値税の課税原則を検討する重要な要素である。直感的な解釈のため、A国が10パーセントの付加価値税を、B国が20パーセントの付加価値税を課税している中で、A国からB国にコンピューターが輸出され、それがBで生産された高税率の同じコンピューターと競争すると想定しよう。原産地原則のもとで、（B国の）国内コンピューター生産者が前述の等価理論が想定しているように不公平、非効率はないと納得することはありえない。

¹¹州間取引の税率が仕向地の州内税率よりも一般的に低いために、税収の配分は原産地原則と仕向地原則とのハイブリッドになっている。

¹²州内と州間の税率格差のために、脱税以外に何ら経済的価値がないのに、「仕送り状の観光旅行」（invoice sightseeing）が利用されている。これは州間売上があったことを装い、実際の仕向地が同じ州内の企業であるのに、その企業は会計帳

原則の優位性という「常識」にも重大な疑問が生じる¹⁴。国際的な財政学者の ICMS に対する評価が、一様にきわめて厳しいのも頷ける。

税率決定権と境界調整

仕向地原則ではふたつの基本的な目標、すなわち主権国家の課税自主権と経済活動に対する干渉の最小化を同時に満たすことができる。問題は、国家間と異なり、境界統制が物理的に不可能な地方政府間で、いかに境界税調整を行なうかという点である（論点 ）。伝統的には、この問題に対する財政学の解答はノーであった。しかし、近年では、仕向地原則の優位を前提にして、租税境界なしにいかん仕向地原則を実施するかについての、新しい見解が国際的学界では優勢になりつつある。「ゴルディウスの結び目（Gordian knot）」を断ち切るのは、いかなる新機軸なのであろうか。今までのところ、その解決策には以下のような3つのタイプがある。われわれは、それぞれについて税率決定権を付与することが可能か、日本で採用する場合にどのような問題点があるのかを検討し、地方消費税勉強会編『報告書』（以下『報告書』と略）として公表した¹⁵。以下では、『報告書』に依拠して、これらを比較してみたい。

(1) 重複型付加価値税 (Dual VAT)

いうまでもなく、付加価値税の課税メカニズムの基本的特徴は、投資財購入を含めた仕入額に関わる税額を売上に関わる税額から控除し、その差額を納付または還付するという仕組みにある。この仕組みによって、多段階取引課税における課税累積の排除、減価償却計算を必要としない消費型付加価値への課税が可能になった。境界統制なしに仕向地原則を適用するアイデアは、この「仕入税額控除の連鎖」を一時的に切断するものと、そうでないものと大きく2分できる。

第1は、「仕入税額控除の連鎖」を一時的に切断することによって、仕向地原則を適用するアイデアである。この代表的なものが、Bird and Gendron(1998)が提唱する Dual VAT である。これは、仕向地原則における移入平衡税のポイントを県境通過時点から、移入地域での最初の販売時点に延期する、繰延べ支払い方式（deferred payment method）である。常識的にいうと、租税境界（税関）を前提とした仕向地原則では、移入地域に帰属する税収は、

$$\text{付加価値税} = \text{移入平衡税} + (\text{売上} \times \text{税率} - \text{移入平衡税})$$

である。ところで右辺を整理すると、売上×税率となるが、同じ結果は、税関を廃止して、移入平衡税を免税にしても得られる。繰延べ支払い方式は、この形式的な等価関係に着目した方式といえる。

簿に記入しないものである。

¹³ 各州が自己の州に企業を誘致するために税制上の優遇措置を与える「財政戦争」(tax war)が発生し、州財政に自滅的な影響を与えている。多段階の付加価値税では前段階税額控除の連鎖によって税負担は最終消費者に帰着するので、一見すると租税競争は起こりえないように思われる。財政戦争が起こる秘密は、ブラジルの各州が行っているのは、税制上の恩典といっても本質的に融資である点にある。すなわち非課税やゼロ税率ではなく、いったん州間取引に7%で課税するけれども、それと同額の無利子に近い融資を行って企業を誘致するために、財政戦争が勃発している。

¹⁴ より詳しくは、持田(2004)第3章を参照。

¹⁵ 地方消費税勉強会(2006)、本報告書のURLは、次の通り。http://www.lasdec.nippon-net.ne.jp/ipd/ip3/tisyo_benkyokai.htm

表 1-(a) Dual VAT と繰延べ支払い方式

	甲県：10%				乙県：2%				丙県：5%			
	製造		卸売A		卸売B		卸売C		小売			
売上	100		200		300		400		500		税収の帰属	
仕入	0		100		200		300		400			
付加価値	100		100		100		100		100			
	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額		
国	0	10	10	20	20	30	30	40	40	50	50	
甲県	0	10	10	0	-	-	-	-	-	-	0	
乙県	-	-	-	-	0	6	6	0	-	-	0	
丙県	-	-	-	-	-	-	-	-	0	25	25	

(b) CVAT (税率: 8%)

	甲県：10%				乙県：2%				丙県：5%			
売上	100		200		300		400		500		税収の帰属	
仕入	0		100		200		300		400			
付加価値	100		100		100		100		100			
	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額		
国	0	10	10	20	20	30	30	40	40	50	50	
CVAT	-	-	-	16	16	-	-	32	32	-	0	
甲県	0	10	10	0	-	-	-	-	-	-	0	
乙県	-	-	-	-	0	6	6	0	-	-	0	
丙県	-	-	-	-	-	-	-	-	0	25	25	

(c) VIVAT (税率: 8%)

(c) 国・県別 (2017年度)											
	甲県：10%				乙県：2%				丙県：5%		
売上	100		200		300		400		500		税収の帰属
仕入	0		100		200		300		400		
付加価値	100		100		100		100		100		
	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	
国	0	10	10	20	20	30	30	40	40	50	50
VIVAT	0	8	8	16	16	24	24	32	32	-	0
甲県	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
乙県	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
丙県	-	-	-	-	-	-	-	-	0	25	25

(d) 税額控除精算方式

(c) 税収の帰属計算方式											
	甲県：10%				乙県：2%				丙県：5%		
売上	100		200		300		400		500		税収の帰属
仕入	0		100		200		300		400		
付加価値	100		100		100		100		100		
	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	仕入 税額	売上 税額	
国	0	10	10	20	20	30	30	40	40	50	50
甲県	0	10	10	20	-	-	-	-	-	-	0
乙県	-	-	-	-	20	6	6	8	-	-	0
丙県	-	-	-	-	-	-	-	-	8	25	25

(出所) 地方消費税勉強会 (2004) 15-21 頁による。

すなわち、他地域への移出にはゼロ税率が適用され、付加価値税は還付される。繰延べ支払い方式では租税境界の存在を前提にしないので、移入時点では移入平衡税をかけることができない。納税義務者が移入地域で最初の販売を行う際には、小売価格×税率 - 仕入価格×税率で税額が計算されるが、仕入税額が免税となっているので、付加価値税プラス移入平衡税が同時に納税される。つまり、移入平衡税の課税時点が繰り延べられるという違いがあるだけで、税収は移入地域に帰属する。しかも、付加価値税は小売価格×移入地域の税率で計算されているので、移出地域の税率はいっさい登場しない。つまり、各地域の税率決定権は完全に保障され、原産地原則を採用した場合に不可欠となる税率の調和、あるいは税率の統一といった難問は、生じないのである。

このことを表 1-(a)を用いて説明しよう。前提として地方消費税の税率は、甲県 10%、乙県 2%、丙県 5%とする。取引は、製造業者 (100) → 卸売 A(200) → 卸売 B(300) → 卸売 C(400) → 小売(500) → 消費者とし、製造と卸売 A は甲県に、卸売 B と卸売 C は乙県に、小売と消費者は丙県にあるものとする。製造業者は売上 100 に対して税率が 10%であるから、10 を甲県に納付する。卸売 A は県外に販売したのでから移出免税となって、仕入価格に係わる税額 10 を還付される。卸売 B は、結果として税関と納税義務者としての役割を商品の販売時に行う。すなわち、卸売 C に販売したとき、仕入税額が 0 なので、売上げに係わる税額 6 から仕入税額 0 を控除した額 6 を乙県に納付する。結果的には、卸売 B の売上に地方消費税率を乗じた額を納付することになる。卸売 C は、卸売 A と同じく、県外に販売したのでから移出免税となって納付税額は 0 であり、仕入に係わる税額 6 は還付される。小売は、卸売 B と同じく、税額と納税義務者の役割を商品の販売時に行うものである。すなわち、売上げに係わる税額 25 から仕入税額 0 を控除した 25 を納付する。

このように、繰延べ支払い方式の長所は、クリアリングハウスのような超国家的機関を創設せずに、税率決定権を保証できる簡便性にあるといえよう。この方式を採用しているのが、EU とカナダのケベック州の 2 つである。1993 年 1 月の市場統合以降の EU で採用され続けているのは、クリアリング・ハウスによる税額控除清算方式ではなく、「暫定措置」としての繰延べ支払い方式である。カナダのケベック州が 1990 年以降徴収しているケベック売上税 (Quebec Sales Tax) は、連邦政府と州政府の双方が事実上、同一の課税ベースを共有し、かつ別々の税率を適用する重複型付加価値税というユニークなシステムであるが、州際を超える登録事業者間の取引は、EU で暫定措置として適用されている繰延べ支払い方式と同一のルールで賦課されている。このように、境界統制なしに税収が仕向地に帰属し、かつ税率決定権も保障されるという点は、この方式の魅力であるといえよう。

しかし、「仕入税額控除の連鎖」を一時的にせよ切断する dual VAT には、深刻な問題点があるとわれわれは考える。まず、移出免税に係わる還付事務をおこなわなければならない、日本のように国土が狭く日常的に県境を越える取引が行われている環境では、還付事務量が膨大になるおそれがあるという問題点を指摘できる。更に、「仕入税額控除の連鎖」が一時的にせよ、切断されているので、移出と偽って還付金を詐取することが起こるおそれがある。UE における VAT 還付詐取の中で被害額の面で最も深刻なのが、MTIC Fraud (Missing Trader Intra-Community Fraud) という VAT 詐取引、いわゆる「カルーセル取引」と言われている。「カルーセル」とはメリーゴーランドのことを指し、カルーセル取引とは、EU 域内で複数の事業者が次々と一つの課税資産の譲渡等を行い、途中の業者が、移出免税に係わる仕

入税額控除の還付を受けながらも、課税資産の譲渡等の際に生じた VAT を納付しないで逃げる手口である¹⁶。ヨーロッパにおける MTIC Fraud による脱税の推計金額を見ると、それは看過できる水準ではない。

(2) CVAT と VIVAT

第 2 は、繰延べ支払い方式の枠内で、ダミーの付加価値税を課すことによって、Dual VAT で問題となっている脱税を排除しようとするものである。これには、CVAT(Compensating VAT)と VIVAT(Viable Integrated VAT)との 2 つの方策がある。CVAT では、Dual VAT に加えて、県境を越える取引の場合について、特別な税率の税 (CVAT) を課し、移出時に納税させることを義務付ける。この税額は次の課税資産の譲渡等の際に還付されるので、結局税収としてはゼロであり、いわばダミーの税としての役割を果たすに過ぎない。移出時に税金を支払うというプロセスが生じることから還付金を詐取しようとする脱税を減少させる効果を狙ったものである。前述のように、EU で実施されている繰延べ支払い方式は、MTIC といわれる手口の脱税が非常に多いと推計されている。CVAT はこれを排除するために考えられた方式であるといつてよい。このアイデアを最初に世に問うたのは、Varsano(1999)による「リトル・ポートモデル」であった。「リトル・ポートモデル」は、ブラジルの州付加価値税を原産地原則から仕向地原則へと転換するために提案された、画期的なアイデアであったが、英語圏ではさほど注目はされなかった。しかし、McLure (2000)による紹介と「補償的付加価値税」という新しいネーミングを契機にして、国際的学界において広く行き渡った。

このことを表 1-(b)を参照して、説明しておこう。いま CVAT の税率を 8%としよう。Dual VAT の税額計算は、前述の通りなので、省略する。製造業者は同一県内の卸売 A に対して販売するのであるから、CVAT の納税義務はない。卸売 A は、県外の卸売 B に販売したのであるから CVAT の納税義務が生じ、納付税額は 16 となる。卸売 B は同一県内の卸売 C に対する販売であるから CVAT の納税義務はないものの、卸売 A が納付した CVAT 分 16 の還付を受ける。卸売 C は、県外の小売に対して販売したのであるから、CVAT の納税義務が生じ、納付税額は 32 となる。小売は、同一県内の消費者に対する販売であるから CVAT の納税義務はないものの、卸売 C が納付した CVAT 分 32 の還付を受ける。

この CVAT は、単一税率で移出に課税されるので、税額控除精算方式のように仕向地がどこであるかという情報を逐一把握する必要がなく、またどこで仕入税額が支払われたかをさかのぼって調査する必要もない。そしてまた、Dual VAT に係わる脱税を防止する上で、一定の効果が CVAT には期待される。しかしながら、ダミーの税を脱税防止のためにのみ課税すると更なる事務負担を課すことになる。かつ、この税負担を完全に価格に転嫁できなければ、事業者を経済的な負担を生じさせることになるという問題もある。都道府県に代わり国が CVAT の賦課徴収を行うのであれば別であるが、そうでない場合には、CVAT の清算システムを別途構築する必要がある。

¹⁶ MTIC Fraud による脱税額は非常に深刻な問題として報告されている。例えば、欧州委員会の報告書によれば「MTIC Fraud による全被害額は明らかではないが疑いもなく憂慮すべき事態であり、その被害額の中には VAT に係わる税収の 10%にも上ると推計している加盟国もある」としている。また英国の消費関税局による推計では、2001 年から 2002 年の 1 年間に MTIC Fraud により、17 億英ポンドから 27.5 億英ポンド (VAT 税収 610 英ポンドの 2.8~4.5%) の VAT が脱税されてものとしている。これに対する EU 全体の対策は、連携の強化、徴収能力の向上、買主の連帯納税義務化などであるが、これらの実情は必ずしも芳しくない。地方消費税勉強会 (2006) による。

CVAT が、県境を越える取引と国内取引を区別しているのに対して、Keen and Smith(1996)が提案している VIVAT は、登録業者間の取引とそれ以外（家計や非登録業者）の取引を区別することによって、EU で問題となっている、付加価値税の脱税を排除しようとするものである。この方式は、登録業者間の取引に係わるものの税率については、同一県内であろうと県外であろうと関係なく、一律の税率の税 (VIVAT)を課税しようとする。また、それぞれの県における税率決定権は、最終消費者に対する地方消費税の税率においてのみ許容される点、他の方式とは異なる。登録業者間の税額は小売の段階ですべて還付されるので、結果的には、CVAT の場合と同じくダミーの税ということになる。結局、最終段階でのみ課税する小売上税のような地方消費税であるといえるが、単段階ではなく多段階であり、かつ還付があるということで小売上税の持つ「捕捉が難しい」という欠点が緩和されるといわれている。

このことを表 1 - (c)を用いて、説明しよう。いま VIVAT の税率を 8%とする。全ての事業者は登録時業者であるものとする。製造業者、卸売 A、卸売 B、卸売 C については、同一県内への販売であろうと県外への販売であろうと登録時業者間の VIVAT が課税される。税額計算は、国の消費税と同じように前段階税額控除方式で行われ、納税額はいずれも 8 である。流通の最終段階である小売には VIVAT の納税義務はないので、積みあがった VIVAT 分 32 が還付される。小売は、同一県内の消費者に対して販売するので、丙県の税率 5%による地方消費税分 25 を納付する。

VIVAT では、県境を越えようが超えまいが、単一の税率が登録業者への販売に適用されるので、Keen and Smith(1996)がいうように、「法令順守における対称性」(compliance symmetry)が保障される。しかし、VIVAT には、つぎのような問題点がある。VIVAT は、VAT と小売上税を合体させたような税であるといえるが、日本は商品の流通が複雑であり、「卸売」と「小売」の分別が難しいことから、小売上税で指摘されている問題点がそのまま当てはまってしまう。また、小売の前段階、すなわち卸売の段階で、卸売業者が小売と偽って還付を受けるという手口の脱税も懸念される。小売上税が、地方消費税創設の際、検討の俎上に上がったものの、その後排除された経緯があることは注目に値しよう。さらに、ダミーの税を課すこととなるが、CVAT と異なって、登録業者とそれ以外を区別する必要があるため、納税者、課税庁により多くの事務負担をかすことになるという問題もある。

(3) 税額控除清算方式とマクロ清算方式

第 3 は、上記 2 つの方策のように「仕入税額控除の連鎖」を切断することはせず、付加価値税の基本的メカニズムを維持したまま、最終消費地に税収を帰属させる方策である。この方策の具体例となるのが、一件ごとに清算を行う税額控除清算方式(tax credit clearance mechanism)と最終消費データにもとづいて税収を帰属させるマクロ清算方式の 2 つである。前者では、移出地域は登録業者の移出に付加価値税を賦課するが、その税収は全課税管轄圏を包括する第三者機関（クリアリング・ハウス等）を通じて、移入地域の地方政府に移転させられる。そして移入地域の地方政府はその移し替えられた税収によって、登録輸入業者が請求する仕入税額控除を行なう。いわば税額控除精算システムは、移出入国の財政当局が共同して、間接的に仕向地原則を実施する方法だといえる。この方式の代表的提案として、EU レベルで「確定的制度」として勧告された「コックフィールド白書」が挙げられる¹⁷。

¹⁷ 持田（2004）124 頁による。

このことを表 1-(d)を用いて、説明しよう。製造業者は売上 100 に対して税率が 10%であるから、10 を納付する。卸売 A は、県外に販売したが、税額控除清算方式は、移出時には移出県の税率で課税されるので、甲県の税率で計算した税額 10【 $200 \times 10\% - 10$ 】を納付する。移出免税という仕向地原則を全うするためには、製造業者と卸売 A が甲県に納付した税額 20 は、乙県に送らなければならない。この清算のシステムをクリアリングハウス・システムという。卸売 B は、 $300 \times 2\% - 20$ を納付（この場合は還付）する。卸売 C は、卸売 A と同じく県外に販売したものであり、乙県の税率で課税され納付税額は、2【 $400 \times 2\% - 6$ 】である。この場合、甲県から送られてきた 20 から卸売 B に対する還付額 14 を控除し、さらに C の納付額 6 を加えた 8 はクリアリングハウスによって丙県へと送られる。小売は、卸売 B と同じく、 $500 \times 5\% - 8 = 17$ を納付する。乙県から送られてきた 8 と小売の納付額 17 を加えた 25 が丙県に帰属することとなる。

税額控除清算方式では、境界統制が廃止されても前段階税額控除の連鎖がとぎれることなく続いているので、付加価値税の基本的課税メカニズムをいささかも傷つけない。仕入税額控除に必要な財源は、事前に、移出地域の地方政府に確実に納税されているので、繰延べ支払い方式をとった場合に発生する脱税や租税回避の危険性がきわめて低い。しかしながら、個別の取引ごとに清算を行う方式については、課税資産をどの県に移出したか、あるいはどの県から移入したかといった情報を逐一把握しなければならず、そのための事務量は膨大なものとなり現実的ではない。EU において、税額控除清算方式が採用されなかったのは、あまりにも税務行政コストと納税協力費用が大きいためである。納税義務者はインヴォイスによって正しい仕入れ税額控除を行うことができるが、税務当局がチェックをおこなうためには、どの県の事業者から仕入れを行ったのかが判る資料の保存を義務付ける必要がある。

一方、現行の消費税やカナダの HST が採用している統計を用いてマクロ的に清算を行う方式については、納税者にそのような事務負担を課す必要はなくなる。問題は、県に税率決定権を付与しつつ、現行の日本の地方消費税の計算のように、統計を用いてマクロ的な清算を行い最終消費地と税収の帰属を一致させることが可能なのか、という点である。われわれは、前掲『報告書』において、最終消費に係わる金額と消費地、各県の税率があれば帰属すべき税額を計算することができる、という結論に到達した。以下では、その概要を示すが、地方消費税の税率が甲県 2%、乙県 0%、丙県 4%とする。また次の 3 つの取引があり、括弧内は売上げを示すものとし、消費者はいずれも最後の取引のあった県にあるものとする。

取引 1：甲県（100）→乙県（150）→丙県（300）

取引 2：丙県（200）→乙県（250）→甲県（400）

取引 3：甲県（300）→丙県（400）→乙県（500）

それぞれの取引で最終消費地に帰属すべき税収は、甲県 8、乙県 0、丙県 12 となるが、各県に納付された税収は甲県 16、乙県 26、丙県 30 であり、清算の対象となる税収は 20 である（表 2）。各県の消費に相当する金額（税込みの最終消費）は、甲県は 408、乙県は 500、丙県は 312 で、合計 1220 となる。ここで払い込み額を「消費に相当する額」で按分する現行の地方消費税の清算方式により、適切に税収

を帰属させることができるかを見てみよう。その結果は、甲県 6.7、乙県 8.2、丙県 5.1 となるので、本来帰属すべき税収と一致しない¹⁸。したがって、現行の清算方式では税率決定権とは両立しない。

表 2 地方消費税の清算イメージ

	取引 1	取引 2	取引 3	小 計
甲県の事業者の納税額	2	8	6	16
乙県の事業者の納税額	-2	-8	-16	-26
丙県の事業者の納税額	12	8	10	30
小 計	12	8	0	20

(資料) 地方消費税勉強会 (2006) より抜粋。

ここで、清算基準を「消費に相当する額」ではなく、「消費に相当額に含まれる当該県の地方消費税額」に代えて試算してみる。その額は、甲県 8、乙県 0、丙県 12 となる¹⁹。これらは帰属すべき税収と一致していることから、正しく税額の清算が行われている。このように、清算基準を「消費に相当する額」ではなく、「消費に相当する額に含まれる当該県の地方消費税額」に変更すれば、清算が適正に行われることになる。言い換えるならば、現行の地方消費税が採用している統計を用いてマクロ的に清算を行う方式については、最終消費に係わる金額と消費地、各県の税率があれば帰属すべき税額を計算することができる。この場合には、清算のための統計データをより精緻なものにする、といった工夫が必要であるが、節を改めて検討することにしよう。

地方消費税における清算基準のあり方

地方消費税における清算は、商業統計等の指定統計に基づき行われる。その前提となっているのは、指定統計によって地方消費税の対象となる取引やサービスの最終消費額を補足できる、という考え方である。現行のシステムでは、各都道府県は国から払い込まれた地方消費税額から、国に支払った徴収取扱い費を減額した額を、商業統計の小売年間販売額その他の「消費に関連した指標」によって、都道府県間に配分する。このプロセスは「清算」と呼ばれるが、地方消費税は国庫にプールされることなく、各都道府県はそれぞれ他の都道府県に支払い又は他の都道府県から支払いを受ける。その場合、「消費に関連した指標」の 4 分の 3 は、小売年間販売額（商業統計）とサービス業対個人事業収入額（サービス業基本統計）の合計額により計算され、残り 4 分の 1 は人口（国勢調査）および従業員数（事業所・企業統計）で代替することとされている。更に、都道府県は、前記により清算を行なった後の金額の 2 分の 1 を、都道府県内の市町村に対して、人口および従業員数に按分して交付する。表 3 は、清算の基準となる消費に相当する額が、都道府県別にどのように算定されたかを一覧表にしてまとめたものである。

表 3 を挿入

¹⁸ 計算はつぎの通り。甲県 $20 \times 408 / 1220$ 、乙県 $20 \times 500 / 1220$ 、丙県 $20 \times 312 / 1220$ 。

¹⁹ 計算はつぎの通り。甲県 $408 \times 2 / 102$ 、乙県 $500 \times 0 / 100$ 、丙県 $312 \times 4 / 104$ 。

地方消費税を「消費に相当する額」で清算する際に、小売販売額等を基準とすることは、仕向地原則を加味する観点から見ると概ね正しいといえる。しかし、現行の清算基準が、最終消費を正確に反映するものであるか否かについては、必ずしも、実証的に確認されているわけではない。清算基準における未解決の論点が顕在化していないのは、おそらく日本の消費税の税率が国際的スタンダードから見て低いからである。そこで、注目すべき論点について、改めてコメントを加えておきたい。

(1) 清算基準に係わる 6/8 の根拠

第 1 に、小売年間販売額（商業統計）とサービス業対個人事業収入額の合計額を、最終消費の 4 分の 3 とする「カバー率」の妥当性が検証されねばならない。4 分の 3 という比率が採用されたのは、商業統計やサービス業基本統計などの指定統計で把握できる消費額を消費税の課税ベースで割ると、その値が導入時に約 76% となるからであった。清算基準における指定統計のカバー率は、概ね 70% 台の後半の水準で変動していることから、一般論として「4 分の 3」は正しいといえる。もっとも、指定統計の調査対象自体が、平成 11 年と平成 16 年に一部変更されているので、時系列のデータとして一貫性に欠ける面がないわけではない。しかし、誤差の範囲内であると考えられるので、ここでは捨象する。

ここで注目すべき事実は、商業統計とサービス業基本統計で把握できる民間最終消費支出額の割合を、各都道府県別に比較してみると、その格差が大きいことである。各都道府県の地域産業連関表を用いた研究によれば²⁰、神奈川県と奈良県においては、「カバー率」は 60% 程度の割合になっており、清算基準でのウェイト 75% を大きく下回っている。これらの府県は、現行基準では過小に評価されていることになる。逆に、佐賀県においては 100% を超えた割合となっており、現行基準では過大に評価されている。現行の清算基準は、供給サイドの指定統計等で把握できない産業部門の民間消費支出が大きい地域を大変不利に扱っているのである。「カバー率」を全国一律とみなす現行の清算基準は、この点から見ても再検討の余地があるといえよう。

上記の問題に加えて、清算基準に関わる残り 2/8 についても、つぎのような未解決の論点がある。地方消費税に関する逐条解説によれば、残る 2/8 に相当する部分を都道府県ごとに表す指定統計が存在しないため、消費譲与税の基準としても用いられていた「国勢調査（人口）」及び「事業所・企業統計（従業者数）」により、消費の数値を代替することになった。たしかに、ドイツの共同税の配分基準となっている「人口」は、最終消費を住所という観点から把握する代替指標としての意義をもつ。しかし、「従業者数」はそもそも付加価値の発生を原産地原則の観点から把握するための、代理指標としての性格がつよい。言い換えるならば、従業員数と税の帰属地を決める最終消費との関連性は薄いのである。したがって、現行の清算基準は、事業所の多い大都市に結果的には、有利になっている可能性が大きい。地方消費税の性格に照らして、従業者数のウェイトを下げるか、もしくは指標自体を廃止すべきである。

(2) 「消費に関連した指標」と本来の「最終消費」

第 2 に、指定統計から推計された「消費に関連した指標」と地方消費税の帰属地を決める「最終消費」との異同について、検証を行うべきである。清算基準で用いる指定統計には、後述するように、中間財

²⁰ 佐々木誠氏のご教示による。

の販売や非課税対象部分が含まれているので、両者は厳密にいうならば一致しない。もっとも、この不一致はよく考えると多段階課税の固有の問題であって、消費課税一般について言えることではない。事実、この難点への対処と関連して、小売売上税の付加価値税に対する優位性が主張されることがある。しかし、小売売上税の優位論は、必ずしも説得的な議論ではないように思える。多段階税には国境税調整の必要性、仕入れ税額控除の仕組み、付加価値発生地と消費地との乖離という難問がある。これに対して、小売段階のみの課税である小売売上税には、そのような問題は生じない。地方税としての消費税を考える場合には、租税論的には小売売上税の方がふさわしいという主張は、一見すると、正しい。

しかしながら、小売売上税では、消費者は高税率で良いサービスの地域に住み、自分で低税率の地域に行き財貨・サービスを購入するだろう。所謂「クロスボーダー・ショッピング」が発生する。もっとも、他地域で購入した財を居住地に持ち込んだ場合、その「最初の利用 (initial use)」に対して、売上税と同一の課税標準と税率で、利用税 (use tax) を賦課できる。この利用税は、クロスボーダー・ショッピングの対抗手段となりうる。しかし、利用税の実効性には十分な疑問がある。筆者は、かつてコネチカット大学で租税法を担当するポンプ教授から、利用税の存在すら知らないアメリカ人が多いという話を聞いたことがある²¹。利用税の納税義務者は、企業（州外販売者）ではなく消費者（州内居住者）であるので、税務行政の実効性を確保することが困難なのである。それだけではない。小売売上税では、累積排除型の付加価値税と異なって、企業向けの中間投入財と最終消費財の区分を正確に行うことは困難である。例えば、トロント大学のバード教授へのヒアリングによれば、カナダの州政府が徴収している小売売上税の約3分の1は、中間投入財が課税対象に含まれている。このように、住民の移動可能性、中間投入財と最終消費との区別の不可能性を考慮するならば、小売売上税の、付加価値税に対する優位論にも、重大な疑問が生じるといわなければならない。

それでは、地方消費税の帰属地を決める「最終消費」を把握する方策とは、一体、何であろうか。結論を先取りするならば、日本は、カナダの協調売上税 (harmonized sales tax, HST) で採用されている、地域産業連関表を用いる方式をモデルにすべきである。周知のように、HST では、三つの州内での登録企業による販売は、他州からの移入も含めて、一律15%の付加価値税が賦課される。この15%のうち、7%分がオタワの連邦政府へ割り当てられ、残りの8%分は参加諸州の財源としてプールされている。いったんプールされたHSTは、各州の最終消費支出等によって按分されているが²²、按分基準としての「最終消費支出」の算定は、正確である。すなわち、1) 個別商品ごとに、生産者価格に中間マージンを加えて算出した税込みの消費者価格から、HSTを控除した純最終消費を割り出す。2) 純最終消費額には医療・教育などにおける非課税やゼロ税率が考慮されていないので、商品ごとの純最終消費額から非課税となる部分を控除して、最終消費に関する課税標準が決定する。このようなことが可能となるのは、地域産業連関表が整備されているため、個別商品ごとにこまかく課税標準が積算できるからである。

ここでは、仮に日本で地域産業連関表をもちいた「最終消費」を用いた場合、指定統計による「消費に関連した指標」との乖離がどのくらい生じるかを推計しよう。ここでC₁を産業連関表上の「最終消費」

²¹ Nexusがある州外販売者を自州の利用税の納税義務者として登録させる、諸州の協約により利用税の徴収漏れを防ぐなどの試みがなされているが、いずれも完全なものではない。鹿児島大学の朴教授のご教示による。

²² HSTでは、課税標準の構成要素が単に最終消費支出だけではなく、非課税企業、公共部門、住宅部門、金融部門という5つの部門の合計額から成り立っている。この点に関しては、持田（2004）第3章を参照されたい。

C₂を指定統計における消費に関連する指標、Iを非課税部門への中間投入額²³、Eを指定統計に含まれる消費税の非課税対象部分²⁴、Gを政府による消費等、指定統計の対象外の消費²⁵とすると、つぎのように整理することができる。

$$C_1 = C_2 - E + (G + I)$$

日本全国の地域産業連関表を用いて、E、G、Iのボリュームを推計すると、□式のような関係があることが判明する²⁶。指定統計に含まれる消費税の非課税部分(E)は25兆円、仕入税額控除を否認された非課税部門への中間投入財(I)は35兆円、政府等、統計の対象外のもの(G)は89兆円に達する。この関係は、つぎのように整理することができる(単位:兆円)

$$310 \text{ 兆円} = 211 \text{ 兆円} - 25 \text{ 兆円} + (89 \text{ 兆円} + 35 \text{ 兆円})$$

これらの事実からわかるように、1)指定統計による「消費に関連した指標」のカバレッジは、正確には6割に止まり²⁷、現行制度の75%よりも、大幅に少ない、2)残りの4割については、人口や従業員数といった代理指標よりも、「非課税部門への中間投入額」と「政府による消費等、指定統計の対象外の部分」を地域産業連関表で直接把握する方が正確である。したがって、「消費者の負担額に応じた税収の帰属を図る」(税制調査会「平成7年度の税制改正に関する答申」平成6年12月)には、地域産業連関表を用いるカナダ方式が理想的な清算方法であるといえる。しかしながら、都道府県別の地域産業連関表の統計としての精度が低い状況で、ただちに地域産業連関表を用いて清算を行うことは現実的には困難であると言わざるを得ない。日本において、地域産業連関表が整備されるまでの「当分の間」は、現行制度の枠組みの中で、指定統計から非課税部分を控除する、従業員基準を廃止する、人口基準のウェイトを高め、指定統計のカバー率を下げる、といった現実的な見直しを行うべきである。これらの提案を実施に移した場合に、「消費に関連した指標」のシミュレーションについて、表の右端の欄に示されている。

(3)「最終消費地」と「購入地」

第3に、現行の清算基準が、商品の「購入地」ではなく、消費税を負担している消費者の居住地に税収を帰属させるという趣旨を、正確に反映しているかを検証する必要がある。小売販売額にせよサービス事業収入にせよ、人口動態や就業構造の影響を受けやすいので、属人的に見た消費と属地的な消費概念には乖離が生じる。例えば、甲県の百貨店で家電製品を購入して、乙県の自宅で使用する場合に、最終消費行為は後者で発生している。にもかかわらず、指定統計を利用する現行の清算基準では、甲県の「消費に関連する指標」としてカウントされている。容易に理解できるように、「購入地」でカウントされる小売販売額等の属地的な基準を用いると、昼夜間人口比率の高い地域ほど、「消費に関連する指標」

²³ 商業統計等の統計の「売上高」は、最終消費者に対する売上のみではなく、企業に対する売上(中間財)を一部含んでいる。家電販売店から購入した業務用のパソコン等がその例である。

²⁴ 指定統計の「消費に関連した指標」には、消費税の非課税対象部分が含まれている。具体的には、住宅賃貸料、社会保障のように非課税の対象、ならびに医療・保健、不動産仲介、介護のように課税・非課税が混在しているものがある。

²⁵ 現行の指定統計では、通信、道路運送、電力水道、航空輸送、放送、倉庫など、捕捉できない部分が増大している。

²⁶ 本推計は、望月正光教授の理論的指導の下、総務省自治税務局都道府県税課が行ったものであるが、確定値ではない。最終的な数値とその詳細な根拠は、「地方消費税の清算基準のあり方研究会」の報告書に所収される予定である。

²⁷ カバー率の計算は、つぎの式による。(211-25)÷310=0.4

は過大に評価される傾向がある。他地域に輸出された部分（租税輸出）を課税標準に含めることは、仕向地原則と整合的ではない。大都市圏の「消費に関連する指標」が過大に評価されていることに、注意しなければならない。

最終消費地をより直截に把握する方法は、一体、何であろうか。この問題に、一義的な解答はない。しかし、世界各国の事例を俯瞰すると、人口基準と「供給地ルール」との2つの代替案があることがわかる。人口基準は、ドイツにおける売上税の州間配分（ただし、州取り分の75%）において、採用されている。中村（2004）によれば、人口による売上税の州間配分は、各州の人口当たり消費額が等しいというかなり大胆な仮定に基づくものではあるが、正確な民間最終消費額の把握の困難に鑑みて、一つの便法として承認されている。一口に住民人口といっても、地域間の所得格差が少なからず存在することによって、消費額にも格差が生まれるので²⁸、人口当たり消費額が等という仮定も実態と多少な隔たっていることは否定しがたい。人口基準の正当性は、この点での実証的な裏づけにかかっていることに注意を喚起しておきたい。なお、人口は地域的租税力のみならず、人口一人当たりの均等なサービス供給に必要な、抽象的財政需要を測定する尺度としても機能するという見解もある。しかし、中村（2004）がいうように、人口比例配分が抽象的に財政需要を反映するという「効果」はあるにしても、それが「目的」とされたわけではない。人口基準は最終消費地を推計するもっとも簡素な外形基準である、といって過言でない。

その反対に、簡素よりも正確性を追求したものが、カナダの協調売上税（harmonized sales tax）で採用されている「供給地ルール」である。協調売上税においては、商品サービスの「供給地」（最終消費行為が行われる地点）がHST導入州である場合には15%で、非導入州である場合には7%（連邦GSTのみ）で課税される。このようにHSTにおいては州間取引が仕向地原則に基づいて課税されているが、境界統制なしにそれが可能となる理由は、登録業者による「供給地ルール」（rule of supply）の遵守にある。たとえば、オンタリオ州で冷蔵庫を購入して、自家用車でノバ・スコシアまで運べば、非導入州で消費されたと看做される。この場合、業者に運送してもらい、ノバ・スコシアで引き渡しとなされると、導入州で消費されたとして課税されている。この規定は、連邦消費税法の別表9の第2～第9に規定され、取扱通知には取引形態ごとに詳細な解説が付されている。GSTの登録事業者はあらかじめ、こうした「供給地ルール」を把握し、これを遵守する義務があるが、これを担保するため、カナダ歳入関税丁の監査による取締りが行われている。

日本においては、地域産業連関表の利用可能性などの制約により、指定統計を「当分の間」清算基準として用いるのであれば、たとえば昼夜間人口比率で補正することによって、属人的な課税標準に近づける方が仕向地原則の観点からいうと合理的である²⁹。より徹底した方策は、指定統計のウェイトを下

²⁸ これが特に問題となったのは、東西ドイツの統一後の対応であり、中村（2004）によると、当初の方針では旧諸州と新諸州との間で人口一人当たりの所得格差の大きさに鑑みて、1991年の新諸州の人口は55%へ割り落とし、以後年々5%だけこの比率を引上げ、1994年には70%までもっていくというものであった。

²⁹ 属人的な消費概念にも注意すべき論点がある。第1は小売販売額・サービス業収入と県民経済計算上の民間最終消費とを比較すると両者の間に存在する量的乖離は少なくない。第2に最終消費地で消費税を負担している主体に政府や民間住宅投資を含めないことは妥当か否かという論点がある。たしかに消費税の納税義務者は事業者とされているが、価格転嫁を通じて、その負担は最終的には消費者に帰着する。しかし、カナダの大西洋沿岸諸州で実施されているHSTで、清算基準に政府部門を明示的に取り入れていることからわかるように、納税義務者から免除される政府部門は仕入税額の控除

げて、人口のウェイトを引き上げることであろう。たしかに都道府県別の一人当たり消費支出額（全国消費実態調査による）を見ると、東北地方や九州地方においては、全国平均より若干、低い。しかし、東北、九州での自家消費の割合の高さ等を考慮すると、一人当たりの消費額はほぼ等しい。

結 語

本稿では、誕生から数えて10年目を迎えた地方消費税を、更に次の10年間、安定的かつ普遍的な地方税として発展させていくためには、何が課題になるか、どのような制度設計が望ましいかについて考察した。それによって得られた政策的な含意をまとめて、結語に代えることにしよう。

(1) 将来、社会保障経費の支出面で、地方の役割を拡大する方向で見直しが行われる場合には、それに応じて消費税の中で、地方に配分する比率を併せて見直すことが、地方団体の安定的財政基盤を維持するために必要である。その場合には、地方も消費税の税率変更の必要性を、納税者に対して説明すべきである。

(2) 一般的な常識に反して、マクロ的な清算システムを維持しながら、地方消費税に税率決定権を付与することは可能である。そのためには、地方消費税の課税標準を「国の消費税額」から「課税資産の譲渡等の対価の額」に変更すること、清算基準を「消費に相当する額」ではなく、「消費に相当する額に含まれる当該県の地方消費税額」に変更することが必要である。

(3) 現行の清算基準における「消費に相当する額」と、地方消費税の帰属地を決定すべき本来の「最終消費」との不一致は、無視し得ないほどに大きい。その理由は、指定統計による「消費に関連した指標」のカバレッジは、正確には6割に止まり、現行制度の75%よりも、大幅に少ないこと、本来「非課税部門への中間投入額」と「政府による消費等、指定統計の対象外の部分」を用いるべき残りの4割については、「人口」や「従業員数」といった代理指標を用いていること、供給ベースの指定統計では「購入地」しか把握できず、税を帰属させるべき「最終消費地」との間に乖離があること、にある。

(4) 正確性という観点からいうと、地域産業連関表を用いるカナダ方式が、理想的な清算方法であるといえる。日本において、地域産業連関表の質が向上するまでの「当分の間」は、現行制度の枠組みの中で、指定統計から非課税部分を控除する、従業員数基準を廃止する、人口基準のウェイトを高め、指定統計のカバー率を下げる、といった現実的な見直しを行うべきである。

謝辞：本稿の執筆に際して、堀場勇夫、望月正光、朴源、中村良広の各教授との議論が有益であった。佐々木誠氏には、貴重な研究成果をご教示いただいた。また総務省自治税務局都道府県税課の米田耕一郎、橋本憲次郎、棚瀬誠の各氏には事実について教えを受け、資料を賜った。これらの方々に謝意を表したい。本稿に含まれるであろう、誤りの責任は筆者にある。

が否認されるので、消費者と同様に間接消費税の最終的な負担者となることも事実である。

参考文献

- 政府税制調査会（2003）「平成 16 年度の税制改正に関する答申」<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/151215b3.html> (last accessed: June 10 2007)
- 総務省（2007）『地方税財政関係資料』（平成 19 年 7 月）第 11 回地方分権改革推進委員会提出資料。
<http://www.cao.go.jp/bunken-kaikaku/iinkai/kaisai/dai11/11shiryoul.pdf> (last accessed: July 22 2007)
- 総務省自治税務局（2005）『付加価値税の政府間割当て等に関する調査研究』（都道府県税課資料）
- 地方消費税勉強会編（2006）『地方消費税勉強会報告書』地方自治情報センター、http://www.lasdec.nippon-net.ne.jp/ipd/ip3/tisyo_benkyokai.htm (last accessed: July 2 2007)
- 中村良広（2004）『ドイツ州間財政調整制度の改革—「水平的財政調整」の射程—』自治総研ブックレット 79、地方自治総合研究所。
- 持田信樹（2004）『地方分権の財政学—原点からの再構築—』東京大学出版会。
- Bird, Richard M. and Pierre-Pascal Gendron (1998), “Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problem, One Solution?,” *International Tax and Public Finance*, Vol.5, pp.429-42.
- Cnossen, Sijbren (1998), “Global Trends and Issues in Value Added Taxation,” *International Tax and Public Finance* 5, pp.
- Cnossen, Sijbren and Carl S. Shoup (1987), “Coordination of Value Added Taxes,” in Cnossen (ed.), *Tax Coordination in the European Community*, pp.
- Keen, Michael and Stephen Smith (1996), “VIVAT – an alternative VAT for the EU,” *Economic Policy* 23, October 1996, pp.375-411.
- McLure, Jr. Charles E. (2000), “Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT),” *International Tax and Public Finance*, 7, pp.723-740.
- Varsano, Ricardo (1999), “Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and a Proposed Solution,” paper prepared for the World Bank’s conference on Development in Latin America and Caribbean Decentralization and Accountability of the Public Sector.

表 消費に相当する額の算定一覧表（2006年度）

都道府県名	小売年間販売額（A）		サービス業対個人事業収入額（B）		（A）+（B）		都道府県人口		人口によりあ ん分した額 （百万円）	都道府県従業員数		従業員数により あん分した額 （D）（百万 円）	消費に相当する額 （A）+（B）+（C）+（D）	現行制度で の消費に相 当するシェ ア %	改正後の シミュレー ション %	都道府県名
	（百万円）	%	（百万円）	%	（百万円）	%	（人）	%		（人）	%					
北海道	6,712,105	4.9	3,398,536	4.5	10,110,641	4.8	5,627,737	4.4	1,550,612	2,585,361	4.3	1,512,930	13,174,183	4.678	4.662	北海道
青森県	1,551,988	1.1	780,056	1	2,332,044	1.1	1,436,657	1.1	395,843	633,450	1.1	370,689	3,098,576	1.100	1.132	青森県
岩手県	1,412,832	1	699,186	0.9	2,112,018	1.0	1,385,041	1.1	381,621	629,454	1.0	368,351	2,861,990	1.016	1.059	岩手県
宮城県	2,561,642	1.9	1,299,814	1.7	3,861,456	1.8	2,360,218	1.8	650,312	1,106,136	1.8	647,301	5,159,069	1.832	1.839	宮城県
秋田県	1,193,071	0.9	552,710	0.7	1,745,781	0.8	1,145,501	0.9	315,620	522,849	0.9	305,967	2,367,368	0.841	0.874	秋田県
山形県	1,315,920	1	533,495	0.7	1,849,415	0.9	1,216,181	1	335,095	569,717	0.9	333,393	2,517,903	0.894	0.943	山形県
福島県	2,157,529	1.6	1,038,820	1.4	3,196,349	1.5	2,091,319	1.6	576,222	959,844	1.6	561,692	4,334,263	1.539	1.575	福島県
茨城県	3,010,046	2.2	1,566,959	2.1	4,577,005	2.2	2,975,167	2.3	819,749	1,303,890	2.2	763,025	6,159,779	2.187	2.249	茨城県
栃木県	2,112,281	1.6	1,178,069	1.6	3,290,350	1.6	2,016,631	1.6	555,643	943,674	1.6	552,230	4,398,223	1.562	1.595	栃木県
群馬県	2,193,877	1.6	1,049,660	1.4	3,243,537	1.5	2,024,135	1.6	557,711	985,593	1.6	576,761	4,378,009	1.555	1.584	群馬県
埼玉県	6,122,004	4.5	3,272,967	4.4	9,394,971	4.4	7,054,243	5.5	1,943,658	2,556,596	4.2	1,496,097	12,834,726	4.557	4.871	埼玉県
千葉県	5,743,734	4.2	3,301,859	4.4	9,045,593	4.3	6,056,462	4.7	1,668,739	2,132,282	3.5	1,247,793	11,962,125	4.247	4.440	千葉県
東京都	16,928,228	12.4	12,669,982	16.8	29,598,210	14.0	12,576,601	9.8	3,465,235	8,608,794	14.3	5,037,790	38,101,235	13.529	11.750	東京都
神奈川県	8,500,679	6.3	5,009,497	6.7	13,510,176	6.4	8,791,597	6.9	2,422,352	3,374,752	5.6	1,974,875	17,907,403	6.358	6.530	神奈川県
新潟県	2,597,432	1.9	1,249,179	1.7	3,846,611	1.8	2,431,459	1.9	669,941	1,178,484	2.0	689,638	5,206,190	1.849	1.884	新潟県
富山県	1,236,861	0.9	506,563	0.7	1,743,424	0.8	1,111,729	0.9	306,315	578,818	1.0	338,719	2,388,458	0.848	0.871	富山県
石川県	1,319,602	1	597,469	0.8	1,917,071	0.9	1,174,026	0.9	323,482	601,058	1.0	351,734	2,592,287	0.920	0.918	石川県
福井県	912,759	0.7	403,353	0.5	1,316,112	0.6	821,592	0.6	226,374	422,398	0.7	247,184	1,789,670	0.635	0.630	福井県
山梨県	949,341	0.7	537,518	0.7	1,486,859	0.7	884,515	0.7	243,711	411,237	0.7	240,652	1,971,222	0.700	0.712	山梨県
長野県	2,493,196	1.8	1,309,121	1.7	3,802,317	1.8	2,196,114	1.7	605,096	1,077,261	1.8	630,404	5,037,817	1.789	1.787	長野県
岐阜県	2,188,400	1.6	1,102,862	1.5	3,291,262	1.6	2,107,226	1.6	580,605	976,919	1.6	571,684	4,443,551	1.578	1.599	岐阜県
静岡県	4,099,200	3	2,401,256	3.2	6,500,456	3.1	3,792,377	3	1,044,915	1,887,611	3.1	1,104,613	8,649,984	3.071	3.074	静岡県
愛知県	8,090,249	5.9	4,696,565	6.2	12,786,814	6.1	7,254,704	5.7	1,998,891	3,689,316	6.1	2,158,955	16,944,660	6.017	5.931	愛知県
三重県	1,704,583	1.3	933,311	1.2	2,637,894	1.2	1,866,963	1.5	514,405	851,852	1.4	498,496	3,650,795	1.296	1.367	三重県
滋賀県	1,317,448	1	492,082	0.7	1,809,530	0.9	1,380,361	1.1	380,331	610,733	1.0	357,396	2,547,257	0.904	0.963	滋賀県
京都府	3,017,956	2.2	1,470,636	2	4,488,592	2.1	2,647,660	2.1	729,511	1,201,547	2.0	703,135	5,921,238	2.102	2.128	京都府
大阪府	9,720,957	7.1	5,736,297	7.6	15,457,254	7.3	8,817,166	6.9	2,429,397	4,778,808	7.9	2,796,516	20,683,167	7.344	7.102	大阪府
兵庫県	5,532,942	4.1	2,842,402	3.8	8,375,344	4.0	5,590,601	4.4	1,540,380	2,329,868	3.9	1,363,418	11,279,142	4.005	4.142	兵庫県
奈良県	1,217,432	0.9	491,210	0.7	1,708,642	0.8	1,421,310	1.1	391,614	469,781	0.8	274,912	2,375,168	0.843	0.930	奈良県
和歌山県	973,822	0.7	446,505	0.6	1,420,327	0.7	1,035,969	0.8	285,441	424,360	0.7	248,332	1,954,100	0.694	0.728	和歌山県
鳥取県	681,809	0.5	303,223	0.4	985,032	0.5	607,012	0.5	167,250	280,478	0.5	164,133	1,316,415	0.467	0.490	鳥取県
島根県	809,655	0.6	337,973	0.4	1,147,628	0.5	742,223	0.6	204,505	352,019	0.6	205,998	1,558,131	0.553	0.580	島根県
岡山県	1,962,082	1.4	903,256	1.2	2,865,338	1.4	1,957,264	1.5	539,286	868,941	1.4	508,497	3,913,121	1.389	1.425	岡山県
広島県	3,147,381	2.3	1,474,652	2	4,622,033	2.2	287,642	2.3	792,602	1,358,115	2.3	794,757	6,209,392	2.205	2.243	広島県
山口県	1,566,080	1.2	590,021	0.8	2,156,101	1.0	1,492,606	1.2	411,258	686,847	1.1	401,937	2,969,296	1.054	1.111	山口県
徳島県	795,622	0.6	416,566	0.6	1,212,188	0.6	809,950	0.6	223,166	355,089	0.6	207,795	1,643,149	0.583	0.594	徳島県
香川県	1,223,242	0.9	538,745	0.7	1,761,987	0.8	1,012,400	0.8	278,947	486,512	0.8	284,703	2,325,637	0.826	0.832	香川県
愛媛県	1,519,378	1.1	677,046	0.9	2,196,424	1.0	1,467,815	1.1	404,428	661,695	1.1	387,218	2,988,070	1.061	1.080	愛媛県
高知県	814,613	0.6	427,363	0.6	1,241,976	0.6	796,292	0.6	219,403	347,765	0.6	203,509	1,664,888	0.591	0.606	高知県
福岡県	5,263,112	3.9	2,918,205	3.9	8,181,317	3.9	5,049,908	4	1,391,403	2,255,385	3.7	1,319,831	10,892,551	3.868	3.921	福岡県
佐賀県	852,763	0.6	439,822	0.6	1,292,585	0.6	866,369	0.7	238,711	387,800	0.6	226,937	1,758,233	0.624	0.661	佐賀県
長崎県	1,498,473	1.1	744,242	1	2,242,715	1.1	1,478,632	1.2	407,408	630,498	1.0	368,962	3,019,085	1.072	1.137	長崎県
熊本県	1,775,709	1.3	1,129,518	1.5	2,905,227	1.4	1,842,233	1.4	507,591	768,645	1.3	449,804	3,862,622	1.372	1.407	熊本県
大分県	1,238,490	0.9	733,804	1	1,972,294	0.9	1,209,571	0.9	333,273	542,383	0.9	317,398	2,622,965	0.931	0.939	大分県
宮崎県	1,109,001	0.8	603,271	0.8	1,712,272	0.8	1,153,042	0.9	317,698	495,051	0.8	289,699	2,319,669	0.824	0.862	宮崎県
鹿児島県	1,712,758	1.3	845,087	1.1	2,557,845	1.2	1,753,179	1.4	483,054	745,367	1.2	436,182	3,477,081	1.235	1.311	鹿児島県
沖縄県	1,040,997	0.8	573,723	0.8	1,614,720	0.8	1,361,594	1.1	375,160	533,011	0.9	311,913	2,301,793	0.817	0.900	沖縄県
合計	135,999,281	100	75,224,456	100	211,223,737	100.0	127,767,994	100.0	35,203,962	60,158,044	####	35,203,954	281,631,653	100.000	100.000	合計

（出所）総務省資料。右端の欄におけるシミュレーションは、筆者による推計。

（注）シミュレーションの前提はつぎの通り。 指定統計からの非課税部分の控除、 従業員数基準の廃止、 人口基準のウェイトの4割への引上げ、指定統計のカバー率の6割への引下げ。